

Leasing

Kaufoption beim Vollamortisationsleasing – Änderung der EStR

Die EStR 2000 präzisieren die Zurechnung beim Vollamortisationsvertrag

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)



Die EStR 2000 haben in einem Wartungserlass in Reaktion auf den VwGH eine Präzisierung hinsichtlich der Kaufoption zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Kaufpreis vorgenommen. Diese Änderung ist begrüßenswert. Allerdings bleiben noch gewisse Fragen offen.

1. EStR zum Vollamortisationsleasing

Die EStR in der Fassung des letzten Wartungserlasses lassen in Rz. 137 zuerst die 40%/90%-Regel¹⁾ aufrecht.

Der dritte Punkt lautet nunmehr (**Änderungen fett**):

Der Leasingnehmer hat bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 % und höchstens 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach Ablauf der Grundmietzeit das **vertraglich vereinbarte** Optionsrecht, gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages den Gegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern (siehe Rz. 3223). **Da bei Vorliegen eines solchen Optionsrechtes das Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, hat bei diesem eine Aktivierung des Optionsrechtes zu unterbleiben.**

2. Rechtsentwicklung

Der VwGH²⁾ hat in einem grundlegenden und mehrfach bestätigten Erkenntnis entschieden, dass eine Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasingnehmer dann zu erfolgen habe, wenn einerseits ein Vollamortisationsvertrag vorliege und andererseits der Leasingnehmer am Ende das Recht habe, den Leasinggegenstand zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Entgelt zu erwerben. Da nämlich der Leasingnehmer aufgrund der Vollamortisation den Gegenstand ohnedies schon sozusagen zur Gänze bezahlt hätte, wird jeder vernünftige Leasingnehmer die Kaufoption auch ausüben. Da ein Vollamortisationsvertrag auf Basis der Judikatur des VwGH und der Erlassmeinung der EStR 1984 und EStR 2000 Abschnitt 2.5 auf maximal 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Leasinggutes abgeschlossen werden darf, ist davon auszugehen, dass der Wert des Wirtschaftsgutes am Ende der Laufzeit oftmals höher als der Ausübungspreis der Kaufoption (in der Praxis nur mehr eine Restrate) sein wird. Unterschiede mögen sich hier insbesondere im EDV-Bereich ergeben.

Die EStR 1984³⁾ sind davon ausgegangen, dass ein Verkauf des Leasinggutes – wie es den derzeitigen Usancen im Leasinggeschäft entspricht – ohne Vorliegen einer Option des Leasingnehmers nach Ablauf der Mietzeit zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag nichts an der ursprünglichen Zurechnung zum Leasinggeber

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ Laufzeit des Leasingvertrages im Verhältnis zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

²⁾ VwGH 5. 12. 1972, 7391/71.

³⁾ Vgl. die kommentierte Fassung von Nolz/Kohler/Margreiter/Quantschnigg zu Abschnitt 4.

ändere. Das so genannte „branchenübliche Verhalten“ wurde also als zurechnungsunschädlich akzeptiert.

Zorn⁴⁾ hat ausgeführt, dass selbst ohne Kaufoption beim Leasingnehmer ein „Aufgriffsrecht“ entstände, das in der Differenz „Wert des Leasinggutes am Ende des Leasingvertrages“ zu „Ausübungspreis“ zu bewerten sei. Ein Teil der Leasingraten sei demnach als dem Erwerb dieses Aufgriffsrechtes dienend zu aktivieren und dementsprechend nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die FLD Tirol⁵⁾ ist dieser Auffassung gefolgt.

Dem wurde in der Literatur⁶⁾ widersprochen: Die Annahme eines Aufgriffsrechtes sei in sich unlogisch. Entweder sei eine Kaufoption gegeben, sodass es ohnedies zur Änderung der Zurechnung kommen müsse. Oder aber ein derartiges Recht liege eben nicht vor, sodass es auch nicht zu aktivieren sei. Auch wurden an der Wirtschaftsgutfähigkeit des Aufgriffsrechtes Zweifel geäußert.

Der VwGH⁷⁾ hatte die Existenz des Aufgriffsrechtes bestätigt.⁸⁾ Bei einem Leasingvertrag über einen PKW wurde wohl vertraglich keine Kaufoption vereinbart. Kurz vor Ende des Vertragsendes hatte die Leasinggesellschaft jedoch dem Leasingnehmer angeboten, entweder den Vertrag zu verlängern, das Objekt zu einem bestimmten Preis zu kaufen oder es aber zurückzugeben. Die belangte Behörde hatte den Schluss gezogen, dass das Recht auf Ankauf zwar nicht vertraglich vereinbart worden sei, aus der Korrespondenz jedoch der Schluss gezogen werden könne, dass es sehr wohl existent sei. Es sei unverständlich, dass der Leasingnehmer den Leasingvertrag überhaupt abgeschlossen hätte, wenn er zwar kurzzeitig die gesamten Anschaffungskosten zu zahlen gehabt hätte, dann aber den Gegenstand nicht kaufen hätte können. Umgekehrt sei es auch seltsam, wenn die Leasinggesellschaft dem Leasingnehmer den Gegenstand zum Kauf anbietet, auch wenn sie ihn teurer verwerten kann. Der VwGH ging von einem vertraglich zugesicherten Aufgriffsrecht aus und hat auch ausgeführt, dass die vom Beschwerdeführer vorgebrachte an sich notwendige Änderung der Zurechnung ihn nicht in seinen Rechten verletzen könne. Daher wurde der Beschwerde nicht stattgegeben.

In der Literatur⁹⁾ wurde zu diesem Erkenntnis ausgeführt, dass zum einen die Beweiswürdigung äußerst fraglich sei. Nur weil der Verkauf am Ende angeboten werde, muss er nicht von allem Anfang an vereinbart worden sein. Außerdem wurde der Wertungswiderspruch zum oben zitierten grundlegenden Erkenntnis aus 1972 releviert.

Außerdem wurde nochmals ausgeführt, dass bei einem tatsächlichen Vorliegen eines vertraglich zugesicherten Aufgriffsrechtes der VwGH auf Basis der Judikatur die Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasingnehmer vornehmen hätte müssen.¹⁰⁾

3. Praktische Bedeutung

Die genannte Entscheidung des VwGH hat nun eine recht große Rechtsunsicherheit hervorgerufen. Zum einen war der Wertungswiderspruch zwischen Zurechnung zum Leasingnehmer und Aktivierung eines Aufgriffsrechtes nicht zu übersehen und unge löst. Man mag dem zwar entgegenhalten, dass es in beiden Fällen zum Wegfall eines

⁴⁾ ÖStZ 1993, 254.

⁵⁾ FLD Tirol 1. 4. 1996, 70.127-7/96; vgl. auch ÖStZ 1997, 154.

⁶⁾ *Prodinge*, RdW 1995, 405.

⁷⁾ VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0198.

⁸⁾ Vgl. hierzu auch o. V., RdW 2002, 51.

⁹⁾ *Prodinge*, RdW 2002, 179.

¹⁰⁾ Zur genauen Argumentation und zur Unrichtigkeit von o. V., RdW 2002, 51 vgl. nochmals *Prodinge*, a. a. O.

gewünschten wirtschaftlichen Effektes des Vollamortisationsleasingvertrages kommt, sodass letztlich egal ist, welche Variante gewählt wird. Nichtsdestotrotz ist eine rechtlich korrekte Einstufung notwendig.

Zum anderen ist natürlich die erwähnte Praxis, die – wie ebenfalls beschrieben – in den EStR und in den Kommentierungen¹¹⁾ gestützt wurde, wohl nur noch schwer anwendbar, wenn selbst ohne Zusicherung eines Optionsrechtes aus der bloßen Tatsache des Verkaufes auf das vertraglich zugesicherte Optionsrecht wieder rückgefolgt wird und damit ein Aufgriffsrecht argumentiert wird.

Die EStR 2000 haben nunmehr dankenswerterweise insofern Klarheit gebracht, als sie eindeutig ausführen, dass bei einem vertraglich vorliegenden Optionsrecht die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes ex logo nicht erfolgen kann. Vielmehr ändert sich die Zurechnung des Leasinggutes zum Leasingnehmer.

Dies ist ja letztlich seit 1972 bekannt.

Offen bleibt freilich ein wenig, ob tatsächlich der Umkehrschluss zulässig ist:

Liegt nämlich kein vertraglich vereinbartes Aufgriffsrecht vor¹²⁾ und wird der Gegenstand am Ende des Leasingvertrages trotzdem an den Leasingnehmer verkauft, so kann hieraus zum einen nicht gefolgert werden, dass deshalb offensichtlich doch ein vertragliches Optionsrecht vorgelegen hat, sodass sich die Zurechnung ändert. Unter einem vertraglichen Optionsrecht ist daher (nur) jede schon bei Abschluss des Leasingvertrages getätigte Vereinbarung zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer zu verstehen, wonach der Leasingnehmer das Recht hat, den Gegenstand zu einem bestimmten Zeitpunkt zu einem bestimmten Kaufpreis zu erwerben. Ob dieses Optionsrecht im Leasingvertrag selbst, in einer Extravereinbarung, in schriftlicher oder mündlicher Form abgeschlossen wird, ist freilich irrelevant.

Es scheint daher die Intention der EStR zu sein, dass immer dann, wenn ein derartiges vertragliches Optionsrecht eben nicht vorliegt, sich auch die Zurechnung zum Leasingnehmer nicht zu ändern hat.

Fraglich bleibt jedoch, ob aus der bloßen Tatsache des Verkaufes dann allenfalls wieder ein Aufgriffsrecht, das beim Leasingnehmer zu aktivieren ist, gefolgert werden kann.

Die EStR scheinen in die gegenteilige Richtung zu verstehen zu sein: Wie in der Literatur bereits mehrfach nachgewiesen, ist eine Parallele zwischen Optionsrecht mit Änderung der Aktivierung und Aufgriffsrecht eben nicht möglich. Die klare Aussage der Zurechnungsänderung bei der vertraglichen Option führt daher wohl zu der Annahme, dass ein Aufgriffsrecht nie zu aktivieren sein wird. Daher ergibt sich für den Fall, dass eine vertraglich eingeräumte Option nicht vorliegt, also weder die Änderung der Zurechnung zum Leasingnehmer noch die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes beim Leasingnehmer. Als Ergebnis folgt daher, dass immer dann, wenn ein vertragliches Optionsrecht nicht vorliegt, der Gegenstand beim Leasinggeber zu aktivieren ist und die Leasingraten beim Leasingnehmer unter den weiteren Voraussetzungen voll absetzbar sind.

Freilich bleibt auch hier eine gewisse Unsicherheit bestehen, da allenfalls von den Finanzämtern eine andere Rechtsauffassung vertreten werden könnte und die EStR 2000 bekanntlich nicht bindend sind. Insofern ist der schon öfter geäußerte Vorschlag, den Abschnitt „Leasing“ der EStR in eine Verordnung umzuformen, noch einmal zu wiederholen.

¹¹⁾ Vgl. hierzu auch *Margreiter, ecolex* 1995 script.

¹²⁾ Hier entsteht wieder die *Problematik* der inkorrekten Beweiswürdigung der belangten Behörde, die vom VwGH im zitierten Erkenntnis ja gehalten wurde.